

Audience publique du 3 mars 2010

Recours formé par Madame ..., (B)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25946 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 août 2009 par Madame ..., demeurant à B-..., ayant élu domicile au Luxembourg auprès de la société ... SARL, L-..., à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 juin 2009 déclarant irrecevable la réclamation introduite par Monsieur ... le 23 mars 2009 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2007, émis le 18 février 2009 à l'encontre de Madame ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 octobre 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, Madame ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en ses plaidoiries à l'audience publique du 20 janvier 2010.

Le 18 février 2009, le bureau d'imposition, Luxembourg X de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de Madame ..., un bulletin d'impôt sur le revenu relatif à l'année d'imposition 2007.

Moyennant une lettre du 23 mars 2009 de la société ... ScPRL, ci-après « la société ... » signée par Monsieur ..., expert-comptable, précisant agir en tant que mandataire de Madame ..., cette dernière fit introduire une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 en contestant la déduction des frais de déplacement.

Le 25 mars 2009, l'administration des Contributions directes adressa un courrier à Monsieur ... le priant de justifier d'un mandat exprès et spécial pour introduire la réclamation. Monsieur ... fit parvenir à l'administration compétente un document intitulé « *mandat* » signé par lui-même et Madame ... et daté au 4 avril 2009.

Dans la suite, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », statua à l'égard de cette réclamation par une décision du 30 juin 2009 en déclarant la réclamation introduite irrecevable faute de qualité à agir de Monsieur

La décision litigieuse est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 23 mars 2009 par le sieur ..., au nom de la dame ..., demeurant à B-..., ayant élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis le 18 février 2009;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 301 et 94, alinéa 1^{er} de la loi générale des impôts (AO);

Vu le § 254 alinéa 2 AO;

Considérant qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance (cf.: Conseil d'Etat, 14.01.1986, n° 6514; Tribunal administratif, 16.06.1999, n° 10724; Cour administrative, 21.12.1999, n° 11382C) ;

Considérant que "l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant in pejus, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé; qu'une procuration afférente doit dès lors être non seulement expresse mais encore de nature à renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (Trib. Adm. 8 mai 2000, n° 11431, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 243)" ;

Considérant qu'en l'espèce, faute de procuration jointe, le déposant a dû être invité par lettre du 25 mars 2009 à justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite;

Considérant qu'en date du 15 avril 2009 la réclamante a répondu par l'envoi d'une procuration, établie en date du 4 avril 2009, au nom du sieur ..., lui conférant mandat, pour procéder en son nom et pour son compte à différentes activités, à savoir: rédiger ses déclarations fiscales, dater et signer ses déclarations, prendre connaissance de son dossier à l'administration des contributions,... au besoin, introduire toutes réclamations ou recours qu'il jugerait utile à ses intérêts, me présenter devant toutes les instances administratives ou autres et prendre toute initiative généralement quelconque se rapportant à l'objet de sa mission tout en précisant que le présent mandat est établi pour l'exercice fiscal en cours, avec toutes les conséquences directes et indirectes qu'il peut entraîner; qu'il est renouvelable par tacite reconduction, sauf révocation expresse par lettre recommandée l'une au mandataire, l'autre à l'administration;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'écrit, versé suite à la demande en cours d'instance, documente, premièrement, que le contribuable a donné un mandat général qui, deuxièmement, n'a été conféré qu'à partir du 4 avril 2009 pour «l'exercice fiscal en cours» ;

Considérant "qu'un mandat doit néanmoins avoir existé dès l'introduction de la réclamation auprès du directeur et que cette antériorité au dépôt de la réclamation, voire l'intention de ratification d'un tel acte déjà accompli, doit ressortir clairement du libellé de la procuration émanant du contribuable concerné" (Trib. adm. 8 mai 2000, n° 11431, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 243);

Considérant que dès lors le présent mandat, de caractère général, a été conféré postérieurement à la date d'introduction de la réclamation litigieuse et pour une autre année d'imposition;

Qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales lors de l'introduction de la réclamation n'est pas établie;

Que, partant, celle-ci est irrecevable faute de qualité;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation irrecevable faute de qualité ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 3 août 2009, Madame ... a introduit un recours contre la décision directoriale du 30 juin 2009.

Lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi¹.

Le § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale critiquée, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par la demanderesse.

Le recours en réformation est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours et plus spécialement quant au mandat conféré à Monsieur ... pour introduire une réclamation en son nom, Madame ... fait valoir que celui-ci serait bien la personne qui s'occuperait de sa comptabilité depuis 2006, même si depuis quelque temps il l'aurait conseillé de s'adresser directement à un expert-comptable luxembourgeois étant donné que son activité professionnelle se serait dorénavant concentrée sur le Luxembourg. Toutefois, elle se serait encore adressée à Monsieur ... pour introduire la réclamation à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2007 dans la mesure où ladite déclaration aurait été remplie par ses soins. Elle précise qu'il aurait eu tout pouvoir pour ce faire.

¹ Cf. TA 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôt, n° 605.

Le délégué du gouvernement, en se référant à la motivation avancée par le directeur et à un jugement du tribunal administratif du 8 mai 2000 (n° du rôle 11431), estime que la décision serait valablement fondée et que le recours introduit serait non fondé. Il précise que le mandat transmis au directeur et entré aux services de l'administration compétente le 15 avril 2009 serait postérieur à la date de la réclamation introduite le 23 mars 2009 et que le mandat aurait été expressément établi pour l'exercice fiscal en cours, à savoir l'année 2009, alors que la réclamation viserait le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007.

S'il est certes exact que suite à une lettre adressée le 25 mars 2009 par l'administration des Contributions directes à Monsieur ... le priant de justifier de son pouvoir d'agir en versant une procuration établissant son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite, celui-ci n'a fait que verser un écrit daté au 4 avril 2009 précisant notamment qu'il est mandaté à introduire toutes réclamations et que le mandat est établi pour l'exercice fiscal en cours, il n'en reste pas moins que Madame ..., c'est-à-dire le mandant en personne, a déclaré à travers son recours introductif d'instance que Monsieur ... a été mandaté pour introduire une réclamation à l'encontre du bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2007. Au jour des plaidoiries, Madame ... a encore confirmé, sur question afférente du tribunal, que Monsieur ... avait le pouvoir d'introduire une réclamation en son nom à l'encontre dudit bulletin.

Eu égard aux affirmations circonstanciées du mandant en personne quant à l'existence et à l'étendue du mandat, le tribunal est amené à constater que Madame ... a valablement établi en cours de procédure contentieuse l'existence et l'étendue d'un mandat par elle conféré à Monsieur ... pour introduire une réclamation contre le bulletin d'impôt de l'année 2007, d'autant plus qu'en application de l'article 1985 du Code civil le mandat peut être donné verbalement et les règles de preuve des articles 1341 et suivants du Code civil ne s'appliquent que dans les rapports entre les parties, à savoir entre mandant et mandataire.

Il est vrai que l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue, le cas échéant, *in pejus*, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation du contribuable, de sorte qu'il est dans l'intérêt de celui-ci de délimiter clairement les pouvoirs dont il entend investir son mandataire, le cas échéant en établissant préalablement une procuration afférente expresse et spéciale renseignant clairement son intention d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise. La formalité d'un mandat spécial et exprès constituant cependant une mesure destinée à protéger le contribuable envers les agissements d'un mandataire qui dépasserait le cas échéant ses pouvoirs en déposant une réclamation à l'insu de son mandant, le défaut de cette formalité ne saurait être le cas échéant que soulevé par le mandataire lui-même et ne saurait conduire à l'irrecevabilité de la réclamation introduite pour défaut de qualité du mandataire dans le cas où le mandant en personne précise qu'il a bien conféré le pouvoir à agir à son mandataire.

Par voie de conséquence, la décision directoriale critiquée du 30 juin 2009 encourt la réformation alors même que le directeur ne disposait pas de tous les éléments soumis au tribunal, étant donné qu'en tant que juge du fond, le tribunal statue sur base de tous les éléments fournis en cause à la date de sa décision².

² Cf. TA 1^{er} août 2007, n° du rôle 22361, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 516.

Comme l'affaire soumise au tribunal n'a pas encore fait l'objet d'une instruction quant au fond par le directeur des Contributions directes, et dans intérêt d'une bonne administration de la Justice, il y a lieu de renvoyer l'affaire devant ledit directeur.

Par ces motifs

le tribunal administratif, troisième chambre statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision directoriale du 30 juin 2009 (n° ... du rôle), dit que la réclamation introduite le 23 mars 2009 par Monsieur ... pour compte de Madame ... n'encourt pas l'irrecevabilité pour défaut de qualité dans le chef de son auteur ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'Administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,
Claude Fellens, juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 3 mars 2010 par le premier juge, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 04.03.2010

Le Greffier du Tribunal administratif